

Audience publique du 15 juillet 2009

Recours formé par
la société ... s.à.r.l., :::
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions Directes en matière de
retenue d'impôt sur les traitements et salaires

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24950 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 23 octobre 2008 par Maître Jean Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de la société à responsabilité limitée ... s.à.r.l. établie et ayant son siège social à L- :::, ayant élu domicile en l'étude de Maître Winandy, tendant à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 septembre 2008 rejetant comme non fondée sa réclamation introduite le 29 avril 2008 contre le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2003, 2004, 2005 et 2006 émis le 30 janvier 2008 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 23 janvier 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 29 janvier 2009 par Maître Jean-Pierre Winandy pour compte de la société ... s.à.r.l. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre Winandy et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 8 juin 2009 ;

Vu la rupture du délibéré prononcée le 2 juillet 2009 ;

Vu la prise de position complémentaires de Maître Winandy déposée au greffe du tribunal administratif le 3 juillet 2009 ;

Vu la prise de position complémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 8 juillet 2009 ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Geoffrey Scardoni, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs observations complémentaires à l'audience publique du 13 juillet 2009 ;

A la suite d'un contrôle fiscal effectué auprès de la société ... s.à.r.l., ci-après « la société ... », le bureau d'imposition RTS Esch/Alzette de la section des impôts sur salaires de l'administration des Contributions directes émit le 30 janvier 2008 à l'encontre de la société ... un bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue qui a opéré des redressements d'un total de 105.893,12 € au titre des années fiscales 2003, 2004, 2005 et 2006 sur base des considérations suivantes :

« En date du 03/01/2008, il a été procédé, en application des dispositions de l'article 136 L.I.R. de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, à une révision des retenues d'impôt à opérer, à déclarer et à verser par vos soins à l'Administration des contributions, du chef de rémunérations allouées à votre personnel salarié et retraité.

La révision portant sur les années d'imposition 2003 à 2006 inclusivement a eu lieu conformément aux dispositions de la section 5 du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions.

D'après l'état récapitulatif du rapport de la révision, les compléments de retenue d'impôt et les suppléments y relatifs sont fixés aux montants ci-après, ceci sans préjudice des intérêts de retard grevant les arriérés conformément à l'article 155 L.I.R., ainsi que, le cas échéant, des retenues d'impôt déclarées mais non encore versées. »

Dans le même bulletin du 30 janvier 2008 il fut précisé que « conformément aux dispositions de l'article 136 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, l'employeur est personnellement responsable de la déclaration et du paiement de l'impôt retenu. »

Par courrier de son mandataire du 29 avril 2008, la société ... a fait introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions à l'encontre dudit bulletin du 30 janvier 2008.

Cette réclamation s'est soldée par une décision sur réclamation du 11 septembre 2008 référencée sous le numéro du rôle C14418 et libellée comme suit :

«Vu la requête introduite le 29 avril 2008 par le sieur ..., au nom de la société à responsabilité limitée ..., avec siège à L- :::, pour réclamer contre le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2003, 2004, 2005 et 2006, émis le 30 janvier 2008 ;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de la retenue sur traitements et salaires (RTS) d'avoir recalculé au tarif le plus onéreux la retenue d'impôt, en l'absence de fiches d'impôt de certains salariés, sans tenir compte de la remise a posteriori de fiches de retenue ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public, qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé, qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) prescrit avec clarté que faute de fiche de retenue l'employeur devra opérer la retenue d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses, conformément à l'article 143, alinéa 3 L.I.R. ;

Considérant qu'aux termes de l'article 136, alinéa 4 L.I.R., l'employeur est personnellement responsable de l'impôt retenu ainsi que de l'impôt qu'il aurait dû retenir ;

Considérant qu'à défaut de déclaration, comme en l'espèce, l'impôt peut être fixé par l'administration conformément à l'article 136, alinéa 7 L.I.R. ;

Considérant qu'il s'ensuit que le bureau RTS ne s'est que substitué à l'employeur en mettant en compte exactement la retenue que celui-ci aurait dû appliquer au cours de toutes les années litigieuses ;

Considérant que la disposition susmentionnée de l'article 143, alinéa 3 L.I.R. est contraignante pour l'employeur, mais tend plus particulièrement à inciter tout salarié à remettre sa fiche d'impôt ;

Considérant qu'il résulte de ces développements que l'employeur n'est en aucun cas autorisé à suppléer aux cartes d'impôt manquantes par d'autres moyens quelconques, ceci restant d'ailleurs à l'état d'allégation ;

Considérant que les conditions d'application du § 222 AO se trouvent réunies en l'espèce ;

Considérant que la réclamante invoque une remise de fiches d'impôt « rétroactive » ce qui équivaldrait par exemple à remettre incongrûment en l'année 2008 une fiche pour l'année 2003 ; qu'il n'existe cependant aucune disposition légale prévoyant une émission rétroactive ni une remise aussi tardive sinon prescrite de fiches ; qu'au contraire les fiches d'impôt sont tout simplement à remettre de suite, en début d'année ou dès l'entrée en service, suivant les dispositions de l'article 143 L.I.R. et du règlement grand-ducal afférent ; que le non respect de ces prescriptions, d'ailleurs systématique en l'espèce, doit entraîner, sans plus et immédiatement, la mise en compte de la retenue d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses

conformément à l'article 143, alinéa 3 L.I.R. ; qu'au cas où l'employeur défailloit, c'est à bon droit que le bureau RTS régularise la retenue en conformité avec la loi ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée ; »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 23 octobre 2008, la société ... a fait introduire un recours contentieux tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale ci-avant visée du 11 septembre 2008.

Le délégué du gouvernement conclut principalement à l'irrecevabilité de ce recours en faisant valoir que Maître Winandy ne disposerait pas d'un mandat pour introduire le recours sous examen, étant donné qu'en date du 10 décembre 2008 un autre avocat aurait également introduit un recours pour compte de la société La requête introductive ne serait par ailleurs pas conforme aux prescriptions de l'article 1^{er} de la loi du 29 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives en ce qu'elle ne préciserait ni l'adresse exacte ni le siège social, ni le numéro d'immatriculation au registre de commerce de la société recourante. Le recours serait encore à considérer comme étant sans objet, étant donné que son dispositif ne viserait aucune décision et que la recourante se limiterait à demander au tribunal de déclarer recevable et fondé son recours en réformation sinon en annulation sans autrement indiquer ou préciser quelle serait la décision déférée.

Tel que relevé par la société recourante dans son mémoire en réplique, le recours introduit pour son compte par les soins d'un autre avocat fut retiré, de sorte qu'il n'existe plus de raison de mettre en doute le mandat de Maître Winandy pour représenter la société ..., étant entendu qu'en sa qualité de professionnel de la postulation, l'avocat n'a pas besoin de justifier d'un mandat écrit pour introduire un recours.

Quant à l'indication du domicile de la société recourante, il y a lieu de relever que celle-ci a expressément élu domicile dans l'étude de Maître Winandy et que l'adresse correspondant à ce domicile est indiquée avec toute la précision requise dans la requête introductive d'instance, de sorte que le moyen d'irrecevabilité afférent laisse d'être fondée.

Quant au défaut d'indication du numéro d'immatriculation de la société ... au niveau de la requête introductive d'instance, force est de constater que la disposition légale invoquée à l'appui de ce moyen, en occurrence de l'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999 précitée, ne prévoit pas pareille exigence, de sorte qu'aucune irrecevabilité ne saurait en être déduite, ceci d'autant plus que les pièces versées au dossier permettent aisément à la partie défenderesse d'identifier la société recourante pour les besoins de la présente instance.

Concernant enfin le défaut allégué d'identification de l'objet du recours sous examen au niveau de son dispositif, il y a lieu de se référer aux termes clairs et nets de la requête introductive d'instance qui précise d'emblée et sans la moindre ambiguïté sur sa première page, dûment notifiée à la partie défenderesse, que la société ... *« forme un recours en réformation, sinon en annulation, contre la décision sur réclamation de Monsieur le directeur des Contributions datée du 11 septembre 2008 »*. Il y a lieu de constater en outre que la décision administrative ainsi visée est par ailleurs identifiée au niveau du relevé des pièces de la société

demanderesse et y figure dans toute sa teneur, de sorte que le tribunal ne peut exprimer que son incompréhension face aux difficultés éprouvées par le délégué du gouvernement dans l'identification de l'objet du présent recours.

Le paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommé « *AO* », ensemble l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, instaurant un recours au fond contre la décision directoriale critiquée, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal par la société demanderesse. Ledit recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire tendant à l'annulation de la décision directoriale déferée.

A l'appui de son recours la société recourante fait valoir que l'enjeu de ses propos serait relatif à l'application correcte de l'article 143 alinéa 3 L.I.R. qui oblige l'employeur de pratiquer la retenue à la source selon les conditions les plus onéreuses, donc en fait toujours dans la catégorie des célibataires sans enfants à charge, sans pouvoir être inférieur à 33 pourcents (33%) lorsque le salarié n'a pas fourni à l'employeur la carte d'impôt lui délivrée par la commune de sa résidence. Il fait valoir que dans l'hypothèse où le salarié se trouve en définitive dans une classe d'impôt plus favorable et que ce fait peut être prouvé au-delà du moindre doute possible, cette imposition faite « *aux conditions les plus onéreuses* » revêtirait les caractères d'une véritable sanction supplémentaire non prévue par la loi, mais introduite par un règlement grand-ducal.

Elle critique la décision directoriale à titre principal en faisant valoir que l'imposition devrait se faire en définitive selon la situation réelle du contribuable, de sorte qu'en cas de contradiction entre la réalité et les formalités, ce serait la réalité qui devrait primer ; les formalités invoquées en l'espèce par le directeur pour fonder sa décision seraient de nature à fonder une présomption simple qu'il devrait être possible de combattre avec des éléments probants, ceci par application des principes généraux en la matière suivant lesquels la charge fiscale devrait refléter la capacité contributive et non pas l'apparence résultant de certaines formes, mais encore de certaines dispositions spécifiques telles que le paragraphe 5 du « *Steueranpassungsgesetz* ». Elle ajoute que le raisonnement tenu en l'espèce par l'administration reviendrait dans beaucoup de cas à consacrer un enrichissement sans cause dans le chef de l'Etat dans le sens suivant : le système tel qu'il fonctionne normalement consisterait en une retenue à la source privée par l'employeur qui pourrait ensuite être déclarée par le salarié, pour autant qu'il ait besoin de faire une déclaration fiscale. Toute erreur au niveau de la retenue à la source se trouverait ainsi corrigée de façon automatique, tandis qu'en cas de redressement *ex post* les retenues qui se trouvent ainsi augmentées ne se traduiraient plus par des ajustements au niveau des déclarations personnelles des salariés. En l'espèce au moins les années 2003 et 2004 devraient ainsi être définitivement clôturées avec la conséquence que la moindre remise en cause de ces impositions personnelles seraient exclus ; de ce fait l'employeur serait pénalisé et l'Etat serait enrichi de manière indue.

A titre subsidiaire, le demandeur fait valoir que le règlement grand-ducal invoqué à l'appui de l'ajustement faisant l'objet de la décision directoriale litigieuse n'aurait pas été légalement pris, étant donné que l'article 143 L.I.R. permet dans son alinéa 4 a « *des arrêtés à prendre par le ministre des Finances ou par le ministre des Finances ensemble avec le ministre de l'Intérieur* » de régler l'exécution dudit article 143 L.I.R. ; or l'instrument adopté sur la base

de cette disposition légale serait non pas une œuvre ministérielle, mais un acte émanant du Grand-Duc, en l'occurrence le règlement grand-ducal du 8 juillet 2002 tel que modifié le 21 décembre 2007. Dans la mesure où seul le ministre des Finances serait habilité par le législateur à agir en exécution de l'article 143 L.I.R., le Grand-Duc se serait en l'espèce arrogé des compétences qui ne lui ont pas été formellement attribuées, mais qui ont été expressément attribuées par la loi à un organe inférieur. Compte tenu de l'illégalité du règlement grand-ducal, le taux minimum de 33% fixé à l'article 1^{er} paragraphe 2 du règlement grand-ducal du 21 décembre 2007 n'aurait partant pas pu trouver application utile en l'espèce.

En dernier ordre de subsidiarité la société requérante, dans l'hypothèse où le tribunal arrivait à la conclusion que le règlement grand-ducal en question ait été valablement pris, il y aurait lieu de constater que ce règlement dépasse le cadre de l'habilitation légale en ce sens que la loi prévoit que le prélèvement se fait sous « *les conditions tarifaires les plus onéreuses* » et qu'elle ne permettrait dès lors pas au pouvoir exécutif d'aller au-delà de ce cadre en fixant un taux minimum de 33%, amené entretemps à 30%.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours comme étant non fondé en faisant valoir que le principal enjeu de la présente instance serait non pas l'application de l'article 143 alinéa 3 L.I.R., mais celle de l'article 136 alinéas 4 et 7 L.I.R., de même que ce serait exclusivement les obligations de l'employeur en matière de retenue d'impôt sur les traitements et salaires et notamment le non-respect de ses obligations par la société demanderesse, qui seraient à examiner et à juger ; les droits et obligations du salarié qui n'a pas remis sa fiche de retenue à l'employeur, de même que les conséquences afférentes au niveau de son imposition définitive ou l'application des dispositions sur une restitution d'un impôt éventuellement retenu de façon induue, seraient au contraire étrangers à l'objet du présent litige. Compte tenu du fait qu'il n'est pas contesté en cause que les fiches de retenue des salariés de la société ... ont été régulièrement émises par les autorités compétentes et remises aux dits salariés, le délégué du gouvernement estime qu'il y aurait lieu de qualifier comme négligent et fautif le comportement de l'employeur qui non seulement n'aurait rien remarqué d'anormal à la situation que l'entièreté de ses salariés ne lui remettaient pas de fiches de retenue pendant les années 2003 à 2006, mais qui n'aurait pas non-plus estimé nécessaire de réagir et de régulariser cette situation jusqu'à l'arrivée des contrôleurs fiscaux en 2008. Concernant enfin le moyen soulevé à titre subsidiaire fondé sur une prétendue illégalité du règlement grand-ducal invoqué à la base des redressement critiqués, le délégué du gouvernement fait valoir que l'article 143 alinéa 4 L.I.R. tel qu'il est actuellement en vigueur dispose clairement que des règlements grand-ducaux peuvent régler l'exécution dudit article, de sorte que l'argumentation avancée pour compte de la recourante ne serait plus d'actualité.

Conformément à l'article 136 (2) L.I.R. « *la retenue est à opérer par l'employeur pour compte et à décharge du salarié (...)* » et conformément au paragraphe (4) du même article « *l'employeur est personnellement responsable de l'impôt retenu ainsi que de l'impôt qu'il aurait dû retenir, à moins que, dans ce dernier cas, il ne soit établi que le défaut ou l'insuffisance de retenue ne lui est pas imputable (...)* ».

En l'espèce ce n'est pas le principe même de l'obligation de retenir, de déclarer et de verser les retenues d'impôt aux échéances prévues par la loi qui incombe à tout employeur indépendamment de la question de savoir si le salarié concerné lui a remis ou non la fiche de

retenue d'impôt pour l'année en cause, mais c'est l'incidence du défaut de remettre la fiche de retenue d'impôt sur le taux à retenir qui prête à critique.

A cet égard, il y a lieu de se référer aux dispositions de l'article 143 L.I.R. libellé comme suit :

« (1) Il sera établi pour chaque salarié, sauf les exceptions à prévoir par le ministre des Finances, une fiche de retenue d'impôt portant les indications nécessaires à l'application du tarif de retenue et destinée à recevoir l'inscription

- a) par l'administration communale compétente, du montant dépassant la déduction forfaitaire minimum pour frais de déplacement ;*
- b) par l'administration des contributions, des autres prescriptions particulières à observer lors de la détermination de la retenue ;*
- c) par l'employeur, des rémunérations allouées et des retenues opérées.*

(2) Sauf les exceptions à prévoir par le ministre des Finances, les fiches de retenue seront établies par les administrations communales.

(3) La fiche sera délivrée au salarié qui sera tenu de la remettre à l'employeur, faute de quoi l'employeur devra opérer la retenue d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses, à moins qu'il n'en soit dispensé par l'administration des contributions.

[...] »

Une analyse combinée des articles 136 et 143 LIR, permet de dégager qu'un employeur, à défaut de remise de la fiche de retenue d'impôt par le salarié, a l'obligation de retenir, de déclarer et de verser endéans les délais lui impartis par les articles du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974 précités, les retenues d'impôts d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses.

Il s'ensuit qu'à défaut de remise de fiche d'impôt, l'employeur a l'obligation d'opérer une retenue d'après les dispositions les plus onéreuses, cette obligation découlant directement dans son principe de la loi et enlevant à l'employeur, à défaut de dispense accordée par l'administration des Contributions directes par application de l'article 143 (3) L.I.R., toute latitude pour attendre une éventuelle remise tardive des fiches manquantes ou d'opérer de son propre chef une retenue au taux qu'il estime correspondre à la réalité économique.

L'argumentation fondée sur le caractère inapproprié du taux des retenues par rapport à la réalité économique de la situation fiscale des salariés n'est dès lors pas fondée dans le cadre du présent litige, même si elle est le cas échéant susceptible d'être déployée dans le cadre d'une action en restitution de l'indu en raison d'un impôt indument retenu.

Quant au moyen invoqué à titre subsidiaire pour contester l'applicabilité en l'espèce d'un taux minimum de 33% au titre de taux le plus onéreux, il est constant que par rapport aux années d'imposition litigieuses c'est bien le règlement grand-ducal du 8 juillet 2002 portant exécution de l'article 143, alinéa 3 L.I.R., qui constitue le fondement juridique des redressements litigieux en

ce que ce règlement définit dans son article 1 (2) la retenue correspondant aux dispositions tarifaires les plus onéreuses comme étant « *celle indiquée au barème de retenue applicable à un salaire ordinaire de la classe d'impôt I, sans qu'elle puisse être inférieure à 33% de la rémunération semi-nette* », étant entendu que dans sa version actuelle, introduite par le règlement grand-ducal du 31 octobre 2007, ce taux minimum est désormais de 30%.

S'il est certes vrai que l'article 143 alinéa 3 L.I.R., dans sa version applicable pour les années fiscales litigieuses, a investi non pas le Grand-Duc mais le ministre des Finances du pouvoir de prendre des arrêtés, le cas échéant ensemble avec le ministre de l'Intérieur, pour régler son exécution, il n'en demeure pas moins que le Grand-Duc tire son pouvoir exécutif directement de la Constitution ; l'article 36 de la Constitution énonce en effet parmi les prérogatives du Grand-Duc son pouvoir de prendre les règlements et arrêtés nécessaires pour l'exécution des lois, de sorte que cette compétence générale découle directement de la loi fondamentale et ne saurait être mise en échec par une loi, dût-elle à tort ou à raison conférer par ailleurs compétence à une autorité ministérielle pour procéder à son exécution.

Il n'en reste cependant pas moins que lorsqu'il agit en application de l'article 36 de la Constitution en prenant les règlements et arrêtés nécessaires pour l'exécution des lois, le Grand-Duc est limité dans son action par le cadre légal en exécution duquel il agit.

S'il est certes vrai qu'en l'espèce l'article 143 LIR consacre le principe que l'employeur est tenu, dans les conditions prévues par la loi, d'opérer la retenue sur salaires d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses et que dans le cadre de l'exécution de cette loi le Grand-Duc peut apporter des spécifications concernant notamment le recensement des salariés, la forme et le contenu des inscriptions, les obligations des administrations communales, des employeurs et des salariés relativement à l'établissement, la délivrance, la remise et le dépôt des fiches ainsi que les délais à observer, domaines cités à titre d'exemple au paragraphe (4) dudit article 143 L.I.R., il ne saurait toutefois excéder en sévérité le principe posé au paragraphe (3) prérelaté de l'article 143 L.I.R. par l'introduction d'un seuil minimum à retenir dans certaines hypothèses, étant donné que la loi a clairement posé le principe que la retenue à opérer est à déterminer d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses et que c'est partant par rapport aux dispositions tarifaires qu'il y a lieu de s'orienter pour déterminer le taux le plus onéreux. Dans cette optique le règlement grand-ducal précité du 8 juillet 2002 spécifie dans son paragraphe (2) que la retenue correspondant aux dispositions tarifaires les plus onéreuses est celle indiquée au barème de retenue applicable à un salaire ordinaire de la classe d'impôt I. Quant à l'ajout par le pouvoir réglementaire dans le même paragraphe (2) que cette retenue ne peut en aucun cas être inférieure à 33% (actuellement 30%) de la rémunération semi-nette, qui revient à instituer un forfait minimum en la matière, il y a lieu de vérifier s'il peut le cas échéant être plus élevé dans le chef du contribuable que le tarif le plus onéreux applicable d'après les dispositions tarifaires à un salaire ordinaire de la classe d'impôt I, étant donné que dans cette hypothèse, que la société demanderesse soutient être vérifiée en l'espèce, l'application de la disposition réglementaire sous examen serait à considérer comme excédent le cadre légal de l'article 143 L.I.R..

Le délégué du gouvernement n'ayant pas pris position dans son mémoire en réponse par rapport à ce volet spécifique de l'argumentation de la société demanderesse et le tribunal, par application de l'article 95 de la Constitution, ne pouvant appliquer les arrêtés et règlements généraux qu'autant qu'ils sont conformes aux lois, le tribunal avait prononcé la rupture du

délibéré afin de permettre aux parties de préciser concrètement si et dans quelle mesure les différents redressements opérés excèdent la retenue applicable à un salaire ordinaire de la classe d'impôt I.

Suite à cette demande tant le demandeur que le délégué du gouvernement ont fourni en cause un tableau renseignant pour la partie étatique les noms et prénoms des différents salariés concernés, le salaire imposable, la retenue sur salaire opérée, la retenue sur salaire théorique correspondant à la classe I ainsi que la retenue sur salaire de 33 % avec l'indication que ce taux correspond à la retenue à opérer généralement sur les rémunérations supplémentaires et fiches additionnelles, ainsi qu'enfin la différence entre la retenue calculée sur base du taux de 33 % et la retenue théorique de la classe I effectivement opérée en l'espèce par l'employeur. Le tableau présenté par le mandataire de la demanderesse pour les différentes années fiscales en question renseigne de son côté par rapport à chacun des salariés concernés le salaire imposable d'après le livre des salaires, l'ajout d'avantages en nature, le total imposable, l'impôt sur salaire effectivement retenu, l'impôt théorique correspondant suivant le barème à la classe I ainsi que le montant de la taxation opérée par le bureau.

Ces deux tableaux présentant de légères différences au niveau des chiffres notamment quant à la taxation opérée par application du taux de 33 %, mais les explications du délégué du gouvernement à la barre ayant permis de constater que les chiffres avancés par l'Etat dans son tableau déposé le 3 juillet 2009 correspondent bien aux chiffres tels que retenus dans les bulletins litigieux, il y a lieu de considérer ledit tableau comme déterminant pour soutenir les différents raisonnements avancés à ce sujet, ceci d'autant plus que le mandataire de la demanderesse n'a pas su expliquer les divergences de ces chiffres par rapport au montant renseigné dans les bulletins litigieux.

Tout en concédant que le taux de 33 % aboutit à l'application de retenues qui excèdent largement la retenue qui en règle générale serait à opérer en suivant le barème de la classe I, le délégué du gouvernement a exposé qu'au-delà de ce barème de la classe I, il y aurait également lieu de considérer, au titre des dispositions tarifaires normalement applicables, le taux de 33 % applicable pour les années fiscales litigieuses par application de l'article 14 du règlement grand-ducal du 9 janvier 1974 relatif à la détermination de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions qui vise le cas spécifique des rémunérations supplémentaires et qui, pour les années d'imposition litigieuses, fixait le taux pour la classe d'impôt I à 33 %.

L'article 3 du même règlement grand-ducal du 9 janvier 1974 prévoit sous son point (2) que *« en cas d'allocation simultanée à une personne ou à un ménage imposable collectivement de plusieurs rémunérations distinctes, la rémunération la plus stable dont le montant annuel sera prévisiblement le plus élevé est considérée comme première rémunération, les autres rémunérations constituant des rémunérations supplémentaires »*.

Dans la mesure où il est constant que par application de ces dispositions tarifaires spécifiques aux rémunérations supplémentaires, le taux le plus onéreux applicable par rapport à une classe d'impôt I était bien celui de 33 % au cours des années d'imposition litigieuses et qu'en l'absence de remise de fiches d'impôt l'employeur n'est pas censé déterminer de son propre chef s'il est en présence d'une première rémunération ou d'une rémunération supplémentaire, c'est à juste titre que la partie étatique soutient que la retenue théorique la plus onéreuse correspondant à

la classe I est bien celle prévue à l'article 14 du règlement grand-ducal prévisé du 9 janvier 1974, soit effectivement celle effectuée sur base d'un taux de 33 % appliqué en l'espèce par voie de taxation.

Il se dégage des considérations qui précèdent que le taux appliqué de 33 % par application du paragraphe 3 de l'article 143 LIR ne trouve pas son fondement dans une disposition réglementaire qui excèderait le cadre légal, de sorte que le moyen afférent est à écarter pour ne pas être fondé.

La décision directoriale déférée ne saurait partant encourir une quelconque réformation à cet égard et le recours laisse d'être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la demanderesse aux frais ;

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 15 juillet 2009 par :

Paulette Lenert, vice-président,
Marc Sünnen, premier juge,
Thessy Kuborn, juge

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Paulette Lenert